

“El tratamiento de los impuestos y tasas que se aplican sobre bienes determinados, en los concursos, las quiebras y la subasta judicial: ¿Por qué nadie defiende a la Hacienda pública?”

Por Grisela A. García Ortiz

Introducción

Motiva el presente trabajo estudiar el binomio conformado por: a) la falta de acciones por parte de las administraciones locales (Provincias, Municipios y Ciudad Autónoma de Buenos Aires) en la defensa y persecución de los créditos fiscales involucrados en procesos concursales o quiebras y b) la liberación -como principio general- de deudas tributarias decretada por los Jueces, ante el simple pedido del fallido o del adquirente en subasta pública de los bienes afectados por los tributos.

1. Los impuestos y tasas que se aplican sobre bienes determinados. Los privilegios.

Los impuestos y tasas abarcados por el presente trabajo, son aquellos tributos locales que se aplican sobre bienes determinados, como ser inmuebles en el caso de impuesto inmobiliario; las tasas por alumbrado, barrido y limpieza (llamadas también de servicios generales) e impuestos que gravan los rodados.

Definido el ámbito de estudio, resulta oportuno formular una serie de precisiones en torno a dicha categoría de deudas, atento que la regla contenida en el Art. 497 del Código Civil¹, ha dado lugar a grandes controversias sobre la existencia o no de las obligaciones "*propter rem*" u obligaciones reales, cuando la misma no tiene nada que ver con ellas, sino que se refiere al concepto de derecho personal y derecho real.

Consideramos que el artículo citado del código de fondo se refiere simplemente a que el derecho personal consiste en una relación entre dos personas entre las cuales hay para una un crédito (lado activo) y para la otra una obligación (lado pasivo), en cambio, en el derecho real, por el contrario, hay sólo un titular que no debe esperar la intervención de un intermediario sobre la cosa que es objeto de su derecho. Es decir,

¹ Art. 497. A todo derecho personal corresponde una obligación personal. No hay obligación que corresponda a derechos reales.

que al derecho real no corresponde, como al derecho personal, una obligación. Ello surge claramente de la nota al Art. 497 y definiciones allí vertidas por Vélez Sársfield.

Sin embargo, el hecho de que el contenido propio del derecho real no pueda consistir en una obligación no impide que haya una importante cantidad de obligaciones que sean necesarias a los derechos reales. Todas las relaciones de vecindad, por ejemplo, contienen obligaciones -derechos personales- que se transmiten con la cosa. Constituyen las restricciones y límites al dominio -Arts. 2416, 2418 y 2611 a 2660 del Cód. Civil- que configuran el estatuto normal de ese derecho real. Estos derechos se transmiten activa y pasivamente con la cosa, pudiéndose hacer valer contra quien sea su poseedor (Art. 2416, Cód. Civil). Similar situación se da con otros derechos reales, que además de las restricciones al dominio, deben soportar las propias de su derecho real (arts. 2685; 2722, 2726; 2736, 2746, 2752, 2846, 2880, 2881, 2893, 2894, 2901, 2902, 2906, 2909, 3163, 3225, 3258, 3259, 3260 del Código Civil).

Podemos decir entonces que existen obligaciones reales ambulatorias, llamadas así atento que viajan o se transmiten con la cosa: "siguen a la cosa". En esta categoría encontramos a los impuestos, tasas, contribuciones y expensas comunes que pesan sobre un inmueble, incluidas entre las llamadas por algunos cargas reales (conf. Papaño-Kiper-Dillon-Cause, "Derechos reales", t. I, ps. 29/30); que no constituyen derechos reales, es decir gravámenes reales sobre la cosa, pues son normales y generales, ordinarias y no extraordinarias como los gravámenes.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación desde antiguo ha sostenido que "*conforme a la doctrina y la jurisprudencia, la carga por impuestos a un inmueble se equipara a los derechos reales que sobre él gravitan*" (conf. C.S.J.N., noviembre 28-1934, "in re": "Ibáñez Puiggari, Vicente J. y otros c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires", JA, 48-340). Consecuentemente, pasan con la posesión, sin depender de declaración de partes ni de inscripción en el registro, por lo cual, en realidad, son más gravosas que los derechos reales y no existe norma, como el Art. 3196², que determine su extinción por subasta judicial.

² Código Civil. Art. 3.196. La hipoteca se extingue aunque no esté cancelada en el registro de hipotecas, respecto del que hubiese adquirido la finca hipotecada en remate público, ordenado por el juez con citación de los acreedores que tuviesen constituidas hipotecas sobre el inmueble, desde que el comprador consignó el precio de la venta a la orden del juez.

En el contexto citado, que ampliaremos en los puntos siguientes, resulta claro que, al igual que parte de la doctrina y jurisprudencia que referenciaremos, nos enrolamos en la postura que entiende a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) que se aplican sobre determinados bienes como obligaciones *propter rem*.

Los tributos a los que nos referimos cuentan, además, con privilegios que les otorga la ley. Por ello, en este punto resulta oportuno definir “privilegio” como el derecho dado a un acreedor a fin de ser pagado con preferencia a otra persona³.

Los privilegios pueden darse en dos hipótesis: a) En caso de apertura de un proceso universal de concurso o quiebra del deudor, hipótesis que encuentra su regulación especial en el marco jurídico de la ley de concursos y quiebras (sin perjuicio de la aplicación supletoria de los códigos de fondo en materia comercial y civil⁴) y b) En el supuesto de confluencia de dos acreedores ante un bien determinado del deudor, en el cual se asientan sus respectivos privilegios. La última hipótesis encuentra su regulación en el marco jurídico del Código Civil o Comercial de acuerdo a la naturaleza del pleito.

Los privilegios son una institución imperativa legal de singular vigor. La ley consagra preferencia respecto de determinados créditos, según su naturaleza, y de acuerdo con una ponderación axiológica hecha "a priori" para cubrir ciertas categorías que merecen resguardo, ubicándolas en un plano superior al del común como lo son las acreencias quirografarias. Los acreedores privilegiados pueden así obtener la satisfacción de su crédito antes que otros acreedores a quienes relegarán a un segundo o tercer lugar. A su vez, cuando el privilegio es general, el cobro se hará efectivo sobre el valor del patrimonio comprometido por el deudor; pero si fuere especial, solo un bien determinado servirá de asiento, donde se ejercerá la prioridad de cobro, pues esa cosa responde por la deuda, aunque ella en sí no sea debida.

En este marco, resulta claro que los tributos deben tener un lugar preferencial atento que son parte fundamental de la base en que se asienta la subsistencia misma del Estado y por ello la ley les ha concedido el carácter de crédito privilegiado especial sobre el bien en que recaen.

³ Código Civil. Art. 3.875. El derecho dado por la ley a un acreedor para ser pagado con preferencia a otro, se llama en este código privilegio.

⁴ CC0002 SM 49563 RSD-75-2 S 2-4-2002 , Juez MARES (SD) Expte: “Bichi, Enrique c/ Lourdes s.r.l. s/ Quiebra s/incidente de revisión”

Con relación a los tributos locales encontramos también privilegios regulados en la legislación local. Sin embargo la ley 24522 de concursos y quiebras (Ley CyQ), con pretensión unificadora, elimina (ver Art. 239 de la citada ley⁵) la referencia de la legislación anterior que admitía la vigencia de privilegios especiales creados por otras leyes.

Visto el estado del presente análisis podemos señalar que el **orden de los privilegios en la ley de concursos y quiebras**, es el siguiente:

a) En primer lugar se pagan los **créditos con privilegio especial** (enumerados por el Art. 241 de la ley⁶). Ha de tenerse en cuenta que los titulares de estos créditos deben soportar la reserva de gastos que prevé el artículo 244, esto es, aquellos que corresponden a la conservación, custodia, administración y realización del bien producidos en el concurso, calculándose también una suma destinada a satisfacer honorarios y gastos de funcionarios del concurso que correspondan exclusivamente a tales bienes.

⁵ Ley de concursos y quiebras Nro. 24522. Art. 239.- Régimen. Existiendo concurso, sólo gozarán de privilegio los créditos enumerados en este capítulo, y conforme a sus disposiciones./Conservación del privilegio. Los créditos privilegiados en el concurso preventivo mantienen su graduación en la quiebra que, posteriormente, pudiere decretarse. Igual regla se aplica a los créditos previstos en el Artículo 240. /Acumulación. Los créditos a los que sólo se reconoce privilegio por un período anterior a la presentación en concurso, pueden acumular la preferencia por el período correspondiente al concurso preventivo y la quiebra.

⁶ Art. 241.- Créditos con privilegio especial. Tienen privilegio especial sobre el producido de los bienes que en cada caso se indica:

- 1) Los gastos hechos para la construcción, mejora o conservación de una cosa, sobre ésta, mientras exista en poder del concursado por cuya cuenta se hicieron los gastos;
- 2) Los créditos por remuneraciones debidas al trabajador por SEIS (6) meses y los provenientes por indemnizaciones por accidentes de trabajo, antigüedad o despido, falta de preaviso y fondo de desempleo, sobre las mercaderías, materias primas y maquinarias que, siendo de propiedad, del concursado, se encuentren en el establecimiento donde haya prestado sus servicios o que sirvan para su explotación;
- 3) Los impuestos y tasas que se aplican particularmente a determinados bienes, sobre éstos;
- 4) Los créditos garantizados con hipoteca, prenda, warrant y los correspondientes a debentures y obligaciones negociables con garantía especial o flotante;
- 5) Lo adeudado al retenedor por razón de la cosa retenida a la fecha de la sentencia de quiebra. El privilegio se extiende a la garantía establecida en el Artículo 3943 del Código Civil;
- 6) Los créditos indicados en el Título III del Capítulo IV de la Ley N° 20.094, en el Título IV del Capítulo VII del Código Aeronáutico (Ley N. 17.285), los del Artículo 53 de la Ley N. 21.526, los de los Artículos 118 y 160 de la Ley N. 17.418.

Quien tiene un privilegio especial puede ejecutar sus créditos con independencia del concurso general⁷.

En tal sentido el artículo 241 de la ley establece que tienen privilegio especial sobre el producido de los bienes que en cada caso se indica. Del citado artículo para este trabajo resulta oportuno transcribir tres incisos, de acuerdo a su orden:

“1) Los gastos hechos para la construcción, mejora o conservación de una cosa, sobre ésta, mientras exista en poder del concursado por cuya cuenta se hicieron los gastos⁸.

...3) Los impuestos y tasas que se aplican particularmente a determinados bienes, sobre éstos.

4) Los créditos garantizados con hipoteca, prenda, warrant y los correspondientes a debentures y obligaciones negociables con garantía especial o flotante...”.

Nótese que, de acuerdo a la ley de concursos y quiebras que comentamos, el privilegio especial comprende a los impuestos y tasas que se aplican sobre determinados bienes, pero no comprende a las contribuciones especiales (como otra especie de tributos) por no estar mencionadas, al ser los privilegios de interpretación restrictiva. Lo expuesto resulta criticable desde el punto de vista de la razonabilidad de la norma, toda vez que existen contribuciones especiales que se aplican exclusivamente sobre bienes determinados como por ejemplo: la contribución de mejoras o el impuesto a las plusvalías urbanas (Ej: ley Colombiana).

Vemos entonces que el privilegio que otorga la ley, además, sólo abarca a los impuestos que recaen sobre bienes determinados (no sobre una universalidad como el patrimonio) como el impuesto inmobiliario, al automotor y las tasas como las de alumbrado, barrido y limpieza y servicios generales.

A su vez, de acuerdo al Artículo 242⁹, podemos decir que los privilegios se extienden exclusivamente al capital del crédito en el caso de impuestos y tasas.

⁷ Cámara Comercial Morón sala 2, 04/03/96 “Cabello Julio César c/ Zurita Jorge Oscar s/Ejecución de Honorarios”. BA B 2351191.

⁸ La jurisprudencia ubica en este punto a las expensas en la propiedad horizontal, ley 13512. Ver de Rivera, Roitman y Vitolo “Ley de Concursos y Quiebras” tercera edición comentada, Tomo III, Página 483. Editorial Rubinzal Culzoni.

⁹ Art. 242.- Los privilegios se extienden exclusivamente al capital del crédito, salvo en los casos que a continuación se enumeran en que quedan amparados por el privilegio: 1) Los intereses por DOS (2) años

Conforme lo establece el Art. 243 de la Ley, los privilegios especiales tienen la prelación que resulta del orden de los incisos del Art. 241, con las excepciones allí establecidas, a saber:

- En el caso de los incisos 4 y 6 del artículo 241, en que rigen los respectivos ordenamientos;
- El crédito de quien ejercía derecho de retención prevalece sobre los créditos con privilegio especial si la retención comenzó a ejercerse antes de nacer los créditos privilegiados.

A su vez, si concurren créditos comprendidos en un mismo inciso y sobre idénticos bienes, se liquidan a prorrata.

Aquí se plantea uno de los problemas que nos ocupan con relación al tema de la hipoteca, atento que el Art. 3934 del Código Civil ¹⁰ dispone expresamente que el crédito hipotecario prevalece sobre los demás créditos que recaigan sobre el inmueble afectado. Veremos, además, que en la práctica se generan problemas en este punto con los impuestos y tasas (y también con las expensas en los casos de Ley 13512), siendo el criterio sostenido por la jurisprudencia mayoritaria que prevalece el acreedor hipotecario sobre los créditos por tributos posteriores a la constitución de la hipoteca, pero no así con relación a los anteriores¹¹.

Resulta importante también sostener que los acreedores con privilegio especial deben soportar la “reserva de gastos” del Art. 244, que constituye un tipo especial de gastos de conservación y justicia¹².

contados a partir de la mora de los créditos enumerado en el inciso 2 del Artículo 241; 2) Las costas, todos los intereses por DOS (2) años anteriores a la quiebra y los compensatorios posteriores a ella hasta el efectivo pago con la limitación establecida en el Artículo 126, cuando se trate de los créditos enumerados en el inciso 4 del Artículo 241. En este caso se percibirán las costas, los intereses anteriores a la quiebra, el capital y los intereses compensatorios posteriores a la quiebra, en ese orden. El privilegio reconocido a los créditos previstos en el inciso 6 del Artículo 241 tienen la extensión prevista en los respectivos ordenamientos.

¹⁰ Art. 3.934. Los hipotecarios son preferidos sobre los bienes gravados con la hipoteca. El privilegio se cuenta desde el día que se tomó razón de la hipoteca. Las inscripciones del mismo día concurren a prorrata.

¹¹ CNCom. Sala E 25/03/88, LL88 D 57.

¹² Artículo 244 - Reserva de gastos. Antes de pagar los créditos que tienen privilegios especiales, se debe reservar el precio del bien sobre el que recaen, los importes correspondientes a la conservación, custodia, administración y realización del mismo efectuados en el concurso. También se calcula una cantidad para atender a los gastos y honorarios de los funcionarios del concurso, que correspondan exclusivamente a diligencias sobre tales bienes.

La referenciación a la **reserva de gastos**, prevista por el Art. 244¹³ de la ley, resulta obligatoria en este punto atento que prevalece sobre los privilegios especiales y consecuentemente debe reservarse del precio del bien -asiento del privilegio- una suma para su pago.

Dentro de esta categoría podemos incluir a las tasas (por alumbrado, barrido y limpieza), los servicios de obras sanitarias y en general a los impuestos, tasas, contribuciones y servicios devengados con posterioridad a la fecha de la quiebra y hasta la toma de posesión del bien subastado¹⁴.

Ha dicho la Jurisprudencia con relación a este tema: “...Solo si juzgamos que los tributos son los especiales gastos previstos en el Art. 244 podremos afirmar que tienen preferencia sobre el acreedor hipotecario” (C1°Civil y Comercial la Plata Sala III, 19-06-97 “Pedro Masi e Hijos SA S/Concurso especial pedido por el Banco de la Provincia de Buenos Aires” BA B 201438 IJ doc. 294.460”).

“...las deudas devengadas con posterioridad a la fecha de auto de quiebra, originadas en expensas comunes y obligaciones impositivas de orden municipal con base en los servicios de alumbrado, barrido y limpieza y los servicios de obras sanitarias, constituyen gastos del concurso en los términos del Art. 244 de la LCQ y tales gastos postergan inclusive a los acreedores con privilegio especial como el hipotecario, según lo establece claramente el texto legal. Es decir, que si tales deudas quedan incluidas en el concepto delimitado por esta norma, su cancelación tendrá prevalencia respecto del crédito hipotecario (C.N.Com. Sala C, 23/11/2001 “Mascott S.A. s/ quiebra”; Sala B 31/08/2000 “Santiago Osorio SACI S/Quiebra” J.A.03/10/2001; Sala C 24/05/2001 “Fel Bret SA S/Quiebra s/Incidente de concurso especial por Hernández Julio” DJ 2001-3-761)”

¹³ Art. 244. Reserva de gastos. Antes de pagar los créditos que tienen privilegios especiales, se debe reservar del precio del bien sobre el que recaen, los importes correspondientes a la conservación, custodia, administración y realización del mismo efectuados en el concurso. También se calcula una cantidad para atender a los gastos y honorarios de los funcionarios del concurso, que correspondan exclusivamente a diligencias sobre tales bienes.

¹⁴ Del dictamen del fiscal de Cámara en autos “Cema SAICYF S/Quiebra S/Incidente de subasta”. CNCOM Sala E 16-12-96.

Resulta oportuno indicar que la presente doctrina judicial no es unánime y resulta cuestionada por varios autores¹⁵.

b) En segundo lugar están **los créditos de conservación y justicia** (Art. 240) que, no deben esperar a la distribución final, deben ser pagados cuando son exigibles. Por lo tanto, los que se pagan después de atendidos los privilegiados son los que existen al tiempo de la distribución final.

El Artículo 240¹⁶ de la Ley de concursos y quiebras (25422 y modificatorias) regula lo atinente a **gastos de conservación y de justicia** y establece que los créditos causados en la conservación, administración y liquidación de los bienes del concursado y en el trámite del concurso, son pagados con preferencia a los créditos contra el deudor salvo que éstos tengan privilegio especial. El pago de estos créditos debe hacerse cuando resulten exigibles y sin necesidad de verificación. No alcanzando los fondos para satisfacer estos créditos, la distribución se hace a prorrata entre ellos. Además, de acuerdo a la doctrina mayoritaria no están alcanzados por la regla de la suspensión de los intereses¹⁷.

Podemos incluir en este rubro por ejemplo a la tasa de justicia de los juicios iniciados por el Síndico para el cobro de créditos del fallido (Art. 182 de la ley), al crédito por suministro de energía eléctrica, honorarios del síndico y letrado del fallido, etc. Algunos autores incluyen también en este artículo a los tributos devengados durante el trámite del concurso o la quiebra. Pero, en la práctica judicial las opiniones no son tan claras ni unánimes en cuanto al encuadre de los tributos en los Arts. 240 o 244 de la ley, con las consecuencias diversas que ello implica.

Por último cabe en este punto citar el Art. 345 sobre el que volveremos más adelante que dice: *“Subrogación real: El privilegio especial se traslada de pleno derecho sobre los importes que sustituyan los bienes sobre los que recaía, sea por indemnización,*

¹⁵ Ver de Rivera, Roitman y Vítolo “Ley de Concursos y Quiebras” tercera edición comentada, Tomo III, Página 503. Editorial Rubinzal Culzoni.

¹⁶ Art. 240.- Gastos de conservación y de justicia. Los créditos causados en la conservación, administración y liquidación de los bienes del concursado y en el trámite del concurso, son pagados con preferencia a los créditos contra el deudor salvo que éstos tengan privilegio especial. El pago de estos créditos debe hacerse cuando resulten exigibles y sin necesidad de verificación. No alcanzando los fondos para satisfacer estos créditos, la distribución se hace a prorrata entre ellos

¹⁷ Ver de Rivera, Roitman y Vítolo “Ley de Concursos y Quiebras” tercera edición comentada, Tomo III, Página 466. Editorial Rubinzal Culzoni. CNCOM Sala A, 26/02/2002 “Intercam S.A. S/ Quiebra”

precio o cualquier otro concepto que permita la subrogación real. En cuanto exceda de dichos importes los créditos se consideran comunes o quirografarios para todos sus efectos, salvo lo dispuesto en el Artículo 246 inciso 1.¹⁸”

c) En tercer lugar están los **créditos con privilegio general** (Art. 246), que solo tienen vocación al total de la cantidad de dinero que queda para los privilegios generales del crédito por capital emergente de sueldos, salarios y remuneraciones (Art. 247 primer párrafo).

Vemos entonces que el privilegio general se ejerce sobre la masa de dinero que queda en la quiebra luego de satisfechos los créditos con privilegio especial y los créditos contra el concurso.

Si no alcanzan los fondos la distribución se hace a prorrata de acuerdo al Art. 249 de la ley, excepto el caso de créditos laborales -tal como señalamos- de acuerdo al Art. 247.

En este punto encontramos -en el Inc. 4 del Art. 246- al capital por impuestos y tasas adeudados al fisco nacional, provincial o municipal. El inciso citado abarca a todo tipo de impuesto y tasa que no recaiga sobre bienes determinados, que se haya devengado antes del concurso o quiebra, sea el acreedor el fisco nacional, provincial o municipal. Lo expuesto atento que -como vimos- los tributos (verificados) que cuentan con privilegio especial sobre un bien determinado, si no son satisfechos con el producido del bien tienen un saldo que se considera como quirografario y los tributos que recaen sobre bienes determinados devengados con posterioridad a la quiebra son créditos contra el concurso (Art. 240 o 244 de la ley según la postura que se adopte)

Resaltamos también que la ley se refiere a capital resultando los intereses, multas y recargos créditos quirografarios.

2. La subasta judicial y los fondos insuficientes.

¹⁸ Art. 246.- Créditos con privilegios generales. Son créditos con privilegio general: 1) Los créditos por remuneraciones y subsidios familiares debidos al trabajador por SEIS (6) meses y los provenientes por indemnizaciones de accidente de trabajo, por antigüedad o despido y por falta de preaviso, vacaciones y sueldo anual complementario, los importes por fondo de desempleo y cualquier otro derivado de la relación laboral. Se incluyen los intereses por el plazo de DOS (2) años contados a partir de la mora, y las costas judiciales en su caso.

Llegamos entonces al momento de la subasta judicial a los fines de realizar los bienes de la quiebra.

En muchos casos el producido de los bienes no alcanza para cubrir los créditos del fisco relacionados con los tributos a los que nos referimos en el presente trabajo y entonces, sucede en la práctica judicial que los Jueces intervinientes, ante el pedido del fallido o del adquirente ordenan a las Provincias, los Municipios o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de acuerdo al caso, que “liberen el inmueble de las deudas tributarias” a los fines que el comprador adquiera el mismo: “libre de deudas”. También se verifica en la práctica que dicha orden judicial, en la mayoría de los casos es genérica y no discrimina la fecha o la naturaleza de la obligación tributaria involucrada y también, en la mayoría de los casos, no es cuestionada por los letrados representantes de los gobiernos locales que resignan sus créditos sin cuestionarla y sin exigir el pago o los privilegios que la amparan de acuerdo a su naturaleza, con la pérdida consecuente de importantes recursos para el fisco.

En la mayoría de las Resoluciones Judiciales que ordenan “liberar el inmueble de los tributos” a los fines de que el adquirente en subasta pueda inscribir la compra a su nombre, los Jueces Nacionales referencian en fallo Plenario “**Servicios Eficientes S.A. c. Yabra, Roberto**”¹⁹ como doctrina judicial obligatoria. En este punto, sin embargo, conviene detenernos a señalar que el Plenario dictado por la Justicia Nacional en lo Civil no es de aplicación obligatoria para los juicios que por concursos y quiebras tramitan ante la Justicia del fuero Comercial, tanto por la naturaleza distinta de la cuestión allí tramitada como por la especialidad de las normas involucradas -tanto de fondo como de forma-, circunstancia que reviste radical importancia en el estudio que nos ocupa²⁰. No existe, además, hasta el momento jurisprudencia de la Corte Suprema sobre el particular.

¹⁹ Fallo Plenario de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil (18/02/1999) “Servicios Eficientes S.A. c. Yabra, Roberto I.” (LA LEY 1999-B, 384 - Colección de Análisis Jurisprudencial Derechos Reales - Director: Marina Mariani de Vidal, Editorial LA LEY, 2002, 282, con nota de Pablo Vidal Claypole - RCyS 1999, 606 - DJ 1999-1, 881)

²⁰ El pronunciamiento plenario es un instrumento guía que, no obstante, no puede atar al magistrado que, en realidad, se encuentra obligado a fallar conforme a la ley y a su propio criterio. Y, precisamente por ello, cuando la doctrina plenaria se opone a su razonada convicción, no aplicarla automáticamente bajo el argumento de su obligatoriedad. TC0003 LP 11790 RSD-628-7 S 11-9-2007 , Juez VIOLINI “L.,O. s/ Recurso de casación”

La mayoría en el plenario citado concluyó que: No corresponde que el adquirente en subasta judicial afronte las deudas que registra el inmueble por impuestos, tasas y contribuciones, devengadas antes de la toma de posesión, cuando el monto obtenido en la subasta no alcanza para solventarlas. No cabe una solución análoga respecto de las expensas comunes para el caso de que el inmueble se halle sujeto al régimen de la ley 13.512 (Adla, VIII, 254). Lo expuesto atento que el voto de la mayoría se inclinó por sostener que la transferencia de un inmueble realizado en subasta pública tiene el carácter y alcances de un acto de atribución de derechos autónomos a favor del adquirente (adquisición originaria como por ejemplo la apropiación, especificación, accesión), puesto que aquél recibe el inmueble libre de todo tipo de cargas, que se trasladan al precio de compra en virtud del principio de subrogación real, lo que torna inaplicables los Arts. 3265 y 3266 del Cód. Civil. La minoría en cambio sostuvo, por el contrario, que el acto de la subasta es, en esencia, una compraventa.

Además, en lo que a nuestro estudio respecta, el voto mayoritario de la decisión plenaria citada de la Cámara Civil niega carácter "propter rem" a la obligación tributaria en cuestión sosteniendo que ante la ausencia de alguna disposición en la ley 22.427 (Adla, XLI-A, 213) que establezca que las deudas por impuestos pesan sobre el adquirente del inmueble, una solución con tal alcance importaría la patología de una obligación real en la cual por regla seguiría obligado el transmitente (arts. 2° y 5°, ley 22.427). La minoría con apoyo en la propia ley 22.412 llega a la conclusión contraria, a la que adherimos y cuyas conclusiones entendemos pertinente analizar a la luz del presente estudio.

La minoría del fallo "Yabra" (Con los votos de: Elena I. Highton de Nolasco; Marcelo J. Achával; Elsa H. Gatzke Reinoso de Gauna; Claudio M. Koper; Ana M. R. Brilla de Serrat y Gladys S. Alvarez) cita con acierto un fallo plenario de Cámara Nacional en lo Civil que, *a contrario sensu* del voto de la mayoría, resolvió que la subasta no es un acto procesal puro y específico sino que instrumenta un verdadero contrato de compraventa, lo que se manifiesta en el derecho positivo por su inclusión entre las denominadas ventas forzosas --Art. 1324, inc. 4° del Cód. Civil-- (CNCiv., en pleno, "in re": "Zorz, José M. y otro c. Gandolfo, Nelly D.", octubre 7-1969, ED, 30-48; LA LEY, 136-802; JA, 1964-IV-328/ Ver también de Morello, A., "Subasta y compraventa", N° 758, p. 403 y sigtes., Revista del Notariado).

La ley establece casos en los que los dueños están obligados a desprenderse del dominio de una cosa, debiendo intervenir el poder público a fin de llegar a este resultado, si el propietario no se aviene a ello. En tal sentido, las subastas judiciales constituyen esa categoría de venta forzosa (Arts. 939, 1137, 1197, 1323, Cód. Civil). Este es el criterio que sigue el Art. 2122 del Cód. Civil, que si bien la exime de algo no esencial como lo es la evicción, se trata en esencia de una venta. En la subastas judiciales existe una obligación de vender y la venta se efectúa en nombre del deudor fallido propietario del inmueble de que se trate.

La compraventa así instrumentada genera también la obligación de transmitir el dominio de la cosa, en este caso, un inmueble. Lo expuesto, como en todos los casos de transferencia de dominio sobre inmuebles, se concretará cuando se reúnan el título suficiente y la tradición (entrega material de la cosa). Para el primero, cuando se trata de inmuebles, la forma exigida es la escritura pública, con excepción de las adquisiciones en subasta (arts. 1184 y 1185) donde tenemos a la Resolución Judicial (que también reúne los requisitos del Art. 979 y Cctes. del Código Civil). Pero en ambos casos, es necesaria la tradición, puesto que, antes de ella, no se adquiere el derecho real (arts. 577, 2601/3, 2609, 3265 y concs., Cód. Civil). Por ello para la subasta judicial, o la especial, también se prevé la necesidad de la tradición en las normas procesales especiales (art. 63, ley 24.441, art. 586, Cód. Procesal).

No puede pasarse por alto al respecto que la tradición es un modo de adquirir el dominio por actos entre vivos y en forma derivada. Por ende, quienes adquieren a través de este modo, son sucesores particulares o a título singular del antecesor.

El Art. 3263, segunda parte del Cód. Civil, define al sucesor singular como "*aquel al cual se transmite un objeto particular que sale de los bienes de otra persona*". Entre el vendedor y el comprador existe una vinculación originada en el traspaso de un bien: el problema radica en determinar qué tipo de obligaciones, nacidas antes de dicha transmisión, y que guardan relación con el objeto transmitido, pueden proyectarse hacia el sucesor a título singular.

El Art. 3266 del Cód. Civil dispone que "*las obligaciones que comprenden al que ha transmitido una cosa, respecto a la misma cosa, pasan al sucesor universal y al sucesor particular*", mientras que el Art. 3267 de ese cuerpo legal establece que "*el sucesor particular puede prevalerse de los contratos hechos con su autor*" y, por

último, el Art. 3268 permite al sucesor particular pretender, "a contrario sensu", aquellos derechos de su autor que se fundan en obligaciones que pasan del autor al sucesor, y también los derechos que no se fundan en obligaciones que pasan del autor al sucesor cuando *"en virtud de una ley o de un contrato, esos derechos deben ser considerados como un accesorio del objeto adquirido"*.

De este sistema, completado por otras normas del Código Civil (Art. 2109 y Cctes.), resultan numerosas situaciones en las que los derechos u obligaciones del transmisor pasan al sucesor singular, aun contra su voluntad. Así ocurre, por ejemplo, con el adquirente de un inmueble arrendado, obligado a respetar el contrato de locación (art. 1498), y con las denominadas obligaciones *"propter rem"* (deuda por medianería, contribución a los gastos de conservación de la cosa, etc.). Es transparente, entonces, que el dispositivo del citado Art. 3266 del Código de fondo no busca excluir a nadie de su régimen, sino limitar la responsabilidad del sucesor particular, quien en lugar de enfrentar tales pasivos con todo su patrimonio, lo hace sólo con la cosa transmitida.

De acuerdo a la doctrina que entiende a los tributos locales como obligaciones reales ambulatorias (expresada en los puntos anteriores) y siendo ajena al Estado la transferencia del dominio, sea privada o judicial, el adquirente se transforma sin duda alguna en deudor en los términos del mentado Art. 3266 del Cód. Civil.

Entendemos que no cambia la naturaleza de la cuestión si la subasta se efectúa en juicio ordinario, ejecutivo o en el marco de un concurso o quiebra.

A modo de ejercicio analítico y sin perjuicio de las críticas que merece la Ley 22.427 (que regula la extinción de la deuda en el supuesto que el organismo público respectivo no expidiera el certificado o lo hiciera sin especificar la deuda líquida y exigible), que exceden el fin del presente trabajo, en una compraventa extrajudicial por ejemplo, si los organismos fiscales no informan en tiempo y forma la deuda tal circunstancia libera al escribano y al adquirente de toda responsabilidad por la misma, sin perjuicio de los derechos del organismo acreedor de reclamar el pago de su crédito contra el enajenante como obligación personal (salvo transmisión a título gratuito, en que el adquirente también responde conf. art. 2°). A "contrario sensu", si se cumplimenta correctamente con la certificación, el escribano y el adquirente deben pagar y no quedan liberados. Es que, si se expide certificación en término, el juez o el escribano solo pueden autorizar el acto, previo pago o retención del monto pertinente, no

requiriéndose la certificación cuando el adquirente asuma expresamente la deuda (arts. 3° y 5° de la referida ley 22.427).

Vemos entonces que la ley citada corrobora la noción de que la deuda sigue a la cosa (salvo negligencia del organismo en la certificación), reglamentando los supuestos en que el notario incurre en responsabilidad solidaria frente al fisco, además de ser responsable frente al adquirente (supuesto regulado -además- en los códigos fiscales y ordenanza locales en general). Si existieran dudas, el art. 6° de la norma las despeja, pues expresamente dispone que *"El escribano interviniente será solidariamente responsable por la deuda frente al organismo acreedor, y responderá por ella ante el adquirente, si autoriza el acto sin dar cumplimiento a las obligaciones impuestas por esta ley"*. Y la razón de su responsabilidad frente al adquirente no es otra que el ser éste último quien responde en primer lugar frente al fisco. Todo ello sin perjuicio de que el deudor primitivo siga siendo deudor, lo que implica que la transmisión o el abandono no lo liberó por las obligaciones anteriores correlativas a beneficios ya gozados, sino sólo por las sucesivas. Así, el fisco puede perseguir al "señor propietario" del inmueble por deudas impagas, siendo ajeno al cambio de titularidad, salvo por su propia negligencia en certificar.

El mismo criterio sigue la ley 13.512 (arts. 8° y 17). Quien puede liberarse por el abandono, pues por deudas anteriores sólo responde con la cosa, es el adquirente, aunque ese abandono no cubrirá las deudas ni las expensas devengadas durante su titularidad (Art. 3266, Cód. Civil) ya que responde personalmente por ellas. Lo que ocurre (a *contrario sensu* de lo que sostiene la mayoría en el Plenario "Yabra") es que la ley de propiedad horizontal tuvo que incluir expresamente esta disposición, para asimilar la deuda por expensas a la de impuestos, tasas y contribuciones, pues al ser una deuda privada, no la alcanzaba el indicado carácter, efecto propio de las restricciones y límites al dominio privado en interés público. Son los tributos los que tienen, desde todo punto de vista, una entidad superior a las "expensas".

El art. 398 del Cód. Procesal²¹ contiene el antecedente de la ley 22.427. Consideramos que tal obligación de informar deudas y los plazos y formalidades de la misma podría

²¹ Art. 398 CPCCN. - Las oficinas públicas y las entidades privadas deberán contestar el pedido de informes o remitir el expediente dentro de los diez días hábiles, salvo que la providencia que lo haya ordenado hubiere fijado otro plazo en razón de la naturaleza del juicio o de circunstancias especiales. No podrán establecer recaudos que no estuvieran autorizados por ley. Los oficios librados deberán ser recibidos obligatoriamente a su presentación. El juez deberá aplicar sanciones conminatorias progresivas en el

considerarse aplicable en el caso de los gastos del concurso o reserva de gastos (Art. 240, 244 LCQ)

A su vez la Ley 24.441 complementó las disposiciones procedimentales para su ámbito de aplicación, agregando al consorcio de propiedad horizontal en la normativa, se trate tanto de subasta extrajudicial, como judicial hipotecaria. Así, los arts. 56 y 79 (éste modificadorio del art. 598, Cód. Procesal) indican que el acreedor podrá requerir la liquidación de las deudas que existan sobre el inmueble en concepto de expensas de la propiedad horizontal, impuestos, tasas y contribuciones que pesen sobre el inmueble, bajo apercibimiento que de no contarse con dichas liquidaciones en el plazo de diez días hábiles desde la recepción de la solicitud, se podrá subastar el bien como si estuviera libre de deudas. Con ello, la negligencia del consorcio se equipara a la de los organismos públicos, quedando clara la responsabilidad del adquirente por deudas anteriores. Esa interpretación, por otra parte, concuerda con el sentido de aquel dispositivo legal, puesto que si no, resultaría absurdo rematar una propiedad como libre de deudas cuando la certificación no se emite en término y adoptar análogo temperamento para el supuesto contrario, esto es, cuando la certificación se expide en tiempo oportuno.

La Ley 541 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (Código Fiscal) dedica su Título III a contribuciones de Alumbrado, Barrido y Limpieza, Territorial y de Pavimentos y Aceras. El Capítulo I indica que serán responsables de los tributos los titulares de dominio, los usufructuarios y los poseedores a título de dueño (Art. 214) remitiendo a los Art. 13 y 14 que regulan los supuestos de responsabilidad por deuda propia o ajena, donde incluye expresamente a los síndicos designados en los concursos preventivos y quiebra.

También la ley 13.577 o ley orgánica para la Administración General de Obras Sanitarias de la Nación, dispuso en su art. 35 que "Todo inmueble ubicado en las zonas dotadas de servicio, aun cuando carezca de instalaciones domiciliarias estará obligado a abonar las cuotas que correspondan con arreglo a las tarifas. Este pago será obligatorio también

supuesto de atraso injustificado en las contestaciones de informes. La apelación que se dedujera contra la resolución que impone sanciones conminatorias tramita en expediente separado. Cuando se tratare de la inscripción de la transferencia de dominio en el Registro de la Propiedad, los oficios que se libren a Obras Sanitarias de la Nación (e.l.) al ente prestador de ese servicio y al Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires o Municipio de que se trate, contendrán el apercibimiento de que, si no fueran contestados dentro del plazo de diez días, el bien se inscribirá como si estuviese libre de deudas. (*Artículo sustituido por art. 2º de la Ley Nº 25.488 B.O. 22/11/2001*)

para los inmuebles que estén desocupados...". Existieron diversas modificaciones por leyes 14.160, 18.593, 20.324, 20.686 y 21.066, más no en lo sustancial, sin que la privatización del servicio le haya quitado la naturaleza de tasa a dicha prestación (conf. ley 23.696 y decretos 992/92 y 787/93).

Todas las normas referenciadas indudablemente aluden a deudas exigibles contra el propietario de la cosa, quienquiera que éste fuera.

Tal como señala la minoría del plenario "Yabra" y despejada así la cuestión relativa a la naturaleza ambulatoria de este tipo de deudas, resta ponderar que no existe norma alguna que indique que la subasta libere al inmueble de toda deuda anterior (conf. Highton, Elena I., "Juicio hipotecario", t. 3, p. 147), lo que tampoco podría suceder por la transferencia de los embargos del precio. Es que una cosa es la posición del acreedor que embarga un bien de su deudor y otra diversa es la del acreedor que tiene una pretensión por una relación directa con la cosa, en cuyo caso, la facultad no depende del embargo. Cierta tipo de acreedores tienen derecho sobre la cosa, independientemente de que hayan hecho juicio o no, más allá de que hayan o no embargado el inmueble. En todo caso, no puede prevalecer una norma procesal de subrogación real de las cautelares al precio de compra (art. 588, Cód. Procesal) sobre el derecho de fondo, lo cual la tornaría inconstitucional. Igualmente, cabe señalar que la norma procesal nada tiene que ver con las obligaciones "*propter rem*" o similares, pues se refiere exclusivamente a los embargos y a la inscripción de la subasta y no tiene pretensión de ir más allá.

Tal conclusión no importa desconocer que los impuestos, tasas y contribuciones están, en principio, a cargo del vendedor (o de la quiebra) hasta la fecha de toma de posesión por parte del comprador (conf. Borda, Guillermo A., "Tratado de derecho civil - contratos", t. I, p. 106). En efecto, si se repara en que el precio corresponde al vendedor, la afectación del producido de la venta a impuestos, tasas y contribuciones pendientes no constituye más que una aplicación de los mentados principios. Pero, si el monto del precio obtenido en la subasta no alcanza para satisfacer esas deudas, el adquirente, por resultar sucesor a título particular del anterior propietario, se encuentra obligado con los alcances previstos en el referido Art. 3266, a responder por aquellas que hubieran sido informadas en el expediente y las que se devenguen con posterioridad, sin perjuicio, claro está, del derecho de repetición que le asiste contra el deudor originario (o la quiebra), por efecto de la subrogación en los derechos del

acreedor. De este modo, se resguarda la buena fe que debe existir en los actos de subasta pública y en especial a la hacienda pública (conformada por los créditos del fisco). En cambio, no carga el adquirente con aquellas deudas que no fueron informadas o verificadas oportunamente por negligencia de las entidades respectivas.

Lo expuesto atento que afectan al sucesor singular las obligaciones contraídas por el autor de su derecho respecto a la cosa transmitida, con tal que esas obligaciones sean de las "que no gravan a una o a más personas determinadas, sino indeterminadamente al poseedor de una cosa determinada" (art. 2416). Es concordante en tal sentido la norma del citado art. 3266. Explica Llambías que dicha norma se refiere a: 1. Los derechos reales que gravan la cosa (hipoteca, servidumbre, etc.); 2. Las obligaciones que no obstante no tener el carácter de derechos reales, están "in rem scripta", de modo que la cosa misma responde de su ejecución, por lo que está obligado a cumplir esa promesa el tercer poseedor que quiera conservarla, por ejemplo, las tasas, los impuestos territoriales, el pacto de retroventa (art. 1388) entre otras²².

Entendemos oportuno remitir al Dictamen de la Fiscal General Subrogante de Cámara (en la causa: "Kabakian Krikor Pérez s/Quiebra" de 2003, LA LEY 2003-F, 8 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial, sala A) en la materia específica que nos ocupa. En el citado juicio ante el pedido del adquirente de un inmueble subastado que planteó recurso de apelación contra la resolución que desestimó su pretensión tendiente a que sólo sean a su cargo las deudas por expensas posteriores a la posesión del bien:

"Tiene dicho V.E. que las deudas originadas en expensas comunes devengadas con posterioridad a la fecha del auto de quiebra y hasta la toma de posesión constituyen gastos de conservación y justicia en los términos del art. 240 de la ley concursal (CNCom., sala C, "Dermi Sport S.A. s/quiebra s/inc. concurso especial por: Sarbelo S.A.", 14/02/97). Opino, por ello, que corresponde que el adquirente solo las deudas originadas a partir de la toma de posesión del bien. Mas, en el caso que el consorcio por alguna razón no pudiese ver satisfecho su crédito en la forma antedicha, conservaría, en mi parecer, la acción directa contra el comprador (conf. dictamen emitido en el expte. 67092, Cámara 107.409/00, "Polinesia S.A. s/quiebra s/inc. de venta", febrero de 2001), lo que sí es cierto, tal como lo he destacado antes de ahora,

²² Conf. Llambías, Jorge J., "Tratado de derecho civil. Parte general", t. II, p. 356.

es que resulta razonable exigirle que, existiendo un proceso concursal, este acreedor por expensas devengadas luego de la falencia agote, primero, la vía de cobro en la quiebra, como gasto del concurso y que, si aun así se viese insatisfecho en su pretensión, se dirija contra el adquirente; lo contrario causaría un dispendio de actividad jurisdiccional, puesto que, de dirigirse primero contra el comprador, obligaría a que luego éste iniciase acción de repetición contra el concurso; tal proceder implicaría, a mi juicio, verdadero abuso del derecho (conf. dictamen N° 85.537 en autos "Sucesión de Benedit Jorge s/ quiebra s/ inc. concurso especial").

Vemos que el Dictamen comentado reconoce la naturaleza *propter rem* de las expensas, carácter que claramente entendemos se extiende a los impuestos y tasas que gravan el bien, pero parece condicionar la acción directa del Fisco contra el comprador (en un caso de quiebra) al intento previo de cobrar en el proceso concursal. Una interpretación que parece colocar a la responsabilidad del comprador como subsidiaria, entendemos, sin fuente legal alguna que la clasifique de tal modo.

Sintetizando sostenemos que la subasta es una forma de concretar la compraventa, en la especie, forzosa. El comprador adquiere el dominio con la tradición --además del pago del precio en las subastas judiciales--, lo que significa que su adquisición es derivada, no originaria. Por ende, es un sucesor a título particular del vendedor. Desde esta perspectiva es que debe encararse el problema que suscitan las deudas ya devengadas por impuestos, tasas y contribuciones, circunstancia que se mantiene en el caso que el remate se realice en un procedimiento concursal.

Finalmente entendemos que en los casos de subasta por quiebra del deudor (sujeto pasivo de la obligación tributaria) los créditos verificados con privilegio especial sobre la cosa, a igual que la expensas comunes, en caso de insuficiencia de fondos y sin perjuicio de su tratamiento como créditos quirografarios pueden, atento la naturaleza de la obligación, ser reclamados al comprador.

3. Conclusiones. No está todo dicho

Del camino recorrido podemos inferir que **el tratamiento de los tributos locales (impuestos y tasas) que se aplican sobre bienes determinados**, tienen en el proceso de los concursos y las quiebras distinto tratamiento, a saber:

- Los tributos devengados con anterioridad a la constitución de la hipoteca tienen sobre el bien un privilegio especial de categoría superior al del acreedor hipotecario.
- Los tributos verificados en el concurso o quiebra tienen privilegio especial sobre la cosa, de acuerdo al Art. 241 Inciso 3 de la Ley C y Q.
- Los tributos devengados con posterioridad a la apertura del concurso o la declaración de quiebra podrán ser tratados como “gastos de conservación y justicia” o como “reserva de gastos” (Art. 240 o 244 de la ley) según la postura que se adopte.
- De acuerdo a la naturaleza de la obligación tributaria (*propter rem*), los créditos fiscales que estudiamos, en forma similar a las expensas comunes, en caso de insuficiencia de fondos y sin perjuicio de su tratamiento como créditos quirografarios pueden ser reclamados al comprador.

Volviendo al inicio, recordamos que motivó el presente trabajo, por un lado: la falta de acciones por parte de las administraciones locales (Provincias, Municipios y Ciudad Autónoma de Buenos Aires) en la defensa y persecución de los créditos fiscales involucrados en procesos concursales o quiebras y por otro lado: la liberación (como principio general) de deudas tributarias decretada por los Jueces, ante el simple pedido del fallido o del adquirente en subasta pública de los bienes afectados por los tributos.

A esta altura, resulta oportuno como reflexión de cierre, transmitir que nuestra intención a través del presente trabajo pretendió dejar más inquietudes que conclusiones, pretendió abrir más ventanas que allanar obstáculos, pero sin dejar de reconocer que talvez tuvo la modesta intención de demostrar que, en el tema de defensa los recursos públicos involucrados en los procesos concursales, no solo no está todo dicho sino que hay un largo camino por recorrer. Por ello dedicamos el trabajo a todos aquellos que, por conciencia cívica o por vocación en defender lo público, invierten su tiempo en pensar estas cuestiones.